

Роман Романович КУЛИК

доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу,
Тернопільський національний економічний університет

ЕТИМОЛОГІЯ ПОНЯТТЯ «СУТТЄВІСТЬ» У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ТА АУДИТІ

Кулик, Р. Р. Етимологія поняття «суттєвість» у бухгалтерському обліку та аудиті [Текст] / Роман Романович Кулик // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2014. – Том 18. – № 2. – С. 23-30. – ISSN 1993-0259.

Анотація

У статті обґрунтовано важливість поняття суттєвості в бухгалтерському обліку та аудиті. Принцип суттєвості в аудиті формує логічну послідовність і взаємозв'язок між етапами аудиту, обсягом і змістом аудиторських процедур, оцінкою результатів зібраних аудиторських доказів і формою аудиторського висновку.

Обґрунтовано некоректне використання в науковій і навчальній економічній літературі для характеристики поняття суттєвості термінів «матеріальність» або «істотність».

Наведено різні дефініції суттєвості, які аналогічні за змістом, але не дають бухгалтерам практичної відповіді на питання, яким чином слід її застосовувати; лише визнають, що розгляд окремої інформації як суттєвої чи несуттєвої відображає професійне судження (думку) бухгалтера, який складає цю звітність, або аудитора, який її підтверджує. Це означає, що аудитор повинні прийняти переконливу та логічну форму судження щодо рівня суттєвості.

Зроблено висновок, що через подвійний вплив кількісних та якісних факторів концепцію суттєвості важко застосовувати у роботі і намагання встановити єдиний узгоджений стандарт є марним. Крім того, поняттю суттєвості притаманний значний суб'єктивізм: те, що один аудитор вважає суттєвим, інший може оцінити як незначну інформацію.

Тому можна рекомендувати аудиторам бути більш інноваційними та застосовувати нетрадиційні способи, що з'являються у результаті введення нових методик, правил та інструкцій з бухгалтерського обліку та аудиту.

Ключові слова: матеріальність; істотність; суттєвість; бухгалтерський облік; аудит; професійне судження; поріг суттєвості.

Roman Romanovych KULYK

PhD in Economics, Associate Professor,
Department of Audit, Revision and Analysis
Ternopil National Economic University

ETYMOLOGY OF CONCEPT «SIGNIFICANCE» IN ACCOUNTING AND AUDITING

Abstract

In the article the importance of the concept of «significance» in accounting and auditing is considered. The principle of significance in auditing forms the logical sequence and the relationship between the stages of audit, scope and content of audit procedures, evaluation of results of the collected audit evidences and form of audit conclusion.

It has been proved the incorrect use of the concepts «significance» and «essentiality» in the scientific and academic economic literature.

The different definitions of significance, which are similar in content, but do not give to the accountants practical answers for the question of how it should be applied; it is only recognized that the consideration of some information as significant or insignificant one reflects professional judgment (opinion) of an accountant who is responsible for this report, or auditor, who confirms it. This means that auditors should take a convincing and logical form of judgment as for the level of significance.

It has been concluded that because of the double effect of quantitative and qualitative factors the concept of

significance is the complicated one to be used in their work. The attempts to establish a single harmonized standard are useless. In addition, the concept of significance has inherent significant subjectivity: a thing that is essential for one auditor is not that essential for the other one who can appreciate it as useless one.

Therefore, we can recommend to auditors to be more innovative and use unconventional ways that appear as a result of the introduction of new techniques, rules and regulations in accounting and auditing.

Keywords: *significance; essentiality; accounting; audit; judgment; threshold of significance.*

JEL classification: M400, M410

Вступ

Більшість вітчизняних аудиторських фірм упродовж своєї діяльності на ринку аудиторських послуг не звертають уваги на помилки помилки, що стосуються суттєвості, при проведенні аудиторської перевірки з причини або повного нерозуміння, або ігнорування. Це призводить до ототожнення підходів до проведення аудиту та ревізії. Аудитори забагато часу приділяють виявленню дрібних помилок, які не мають суттєвого значення для загальної достовірності фінансової звітності. Таким чином, постає нагальне питання, що ж необхідно розуміти під «суттєвістю» в аудиті?

Принцип суттєвості в аудиті є основою, свого роду гарантією вирішення багатьох питань. Він формує логічну послідовність і взаємозв'язок між етапами аудиту, обсягом і змістом аудиторських процедур, оцінкою результатів зібраних аудиторських доказів і формою аудиторського висновку.

Актуальність і значущість принципу суттєвості в аудиторській діяльності пояснюються кількома причинами:

- по-перше, він дозволяє не брати до уваги незначні характеристики, однак вся важлива інформація мусить бути розкрита у фінансовій звітності повністю;
- по-друге, він визначає вплив вартості окремих об'єктів бухгалтерського обліку на показники звітності, зокрема у сумі і структурі балансу (Звіту про фінансовий стан), на фінансові результати. Отже, під час аудиторських процедур досліджуються ті бухгалтерські операції, які мають значний вплив на величину активів, пасивів та фінансових результатів;
- по-третє, і це головне, принцип суттєвості вимагає показати усю інформацію, яка важлива для користувачів. Це стосується і формування аудиторського висновку.

Дослідженню питань суттєвості в бухгалтерському обліку та аудиті присвячені роботи вітчизняних та зарубіжних економістів, таких, як: Бутинець Ф. Ф., Д. Л. Волков, С. Ф. Голов, О. Ю. Попель, Я. В. Соколов та ін.

Аналіз наявних робіт свідчить про недостатню теоретичну розробленість поняття суттєвості в бухгалтерському обліку та аудиті, що підтверджується відсутністю системного дослідження етимології цієї категорії.

Мета та завдання статті

Проаналізувати і узагальнити підходи до визначення поняття «суттєвість», обґрунтувати правильність застосування термінів «матеріальність», «істотність», «суттєвість», розглянути та систематизувати формулювання поняття «суттєвість» у бухгалтерському обліку та аудиті.

Виклад основного матеріалу дослідження

Аналіз формулювань поняття «суттєвість» у бухгалтерському обліку та аудиті дозволяє зробити висновок про спільність концептуального підходу до оцінювання суттєвості з точки зору її впливу на економічні рішення користувачів. Проте слід зазначити й розбіжності у оцінці рівня суттєвості в аудиті та у бухгалтерській (фінансовій) звітності. Якщо в аудиті суттєвість оцінюється з погляду пропуску чи викривлення інформації та їхнього впливу на економічні рішення користувачів, то у звітності оцінюється сам факт розкриття чи не розкриття інформації. Оцінку суттєвості в аудиті здійснює аудитор, спираючись на свої професійні судження. Вирішення питання, чи є той чи інший показник суттєвим для фінансової звітності конкретного підприємства, залежить від оцінки показника, його характеру, конкретних обставин виникнення. Керівництво суб'єкта господарювання безпосередньо відповідальне за підготовку і помилкове сприйняття бухгалтерської (фінансової) звітності, воно самостійно оцінює рівень суттєвості показника.

Суттєвість в аудиті — це значною мірою ступінь прогнозу, за допомогою якого аудитор визначає, наскільки достатні, доречні і своєчасні зібрані ним аудиторські докази.

Певною мірою така впевненість має ґрунтуватися на знаннях аудитора про можливих користувачів інформації та рішеннях, які можуть прийматися на основі його висновків щодо перевіреної ним бухгалтерської звітності.

У різних груп економічних суб'єктів склад користувачів звітності і запропонованих ними вимог має певні відмінності. Так акціонер може мати претензії до аудитора, якщо не в змозі отримати очікувані дивіденди, у зв'язку із тим, що реальний прибуток суб'єкта господарювання за результатами року виявився відмінний від відображеного у звітності, яка підтверджена аудитором. Банк, який видав економічному суб'єкту кредит, має право вважати роботу аудитора неякісною, якщо суб'єкт не буде в змозі повернути кредит. Це може бути викликано тим, що показані в підтвердженій аудитором фінансовій звітності активи суб'єкта, які покликані гарантувати повернення кредиту, насправді виявилися "дутими". Інвестор має право вважати роботу аудитора незадовільною, якщо економічний суб'єкт невдовзі після аудиту збанкрутував, а в аудиторському висновку такої загрози не зазначалося. У результаті цього інвестор втратив вкладені кошти. Адже аудитор був зобов'язаний помітити ознаки кризового стану і вказати на це у аудиторському висновку.

Для того, щоб дослідити проблему суттєвості в аудиті, необхідно розібратися із правильністю застосування самих термінів. У навчальній і науковій літературі з аудиту автори дуже часто, не замишлюючись на цим, одночасно вживають поняття «матеріальність», «істотність», «суттєвість».

Дослідимо насамперед поняття «матеріальність».

У суспільстві виникла культурно-історична звичка, згідно з якою під матеріальним розуміють те, що можна відчутти, а під ідеальним — те, що можна собі лише уявити. Матеріальне зазвичай ототожнюють з природою, економічними процесами в суспільстві, виробництвом, а ідеальне — з тим, до чого ми прагнемо. Таке розуміння матеріального й ідеального містить низку малоусвідомлених суперечностей, на які світоглядна культура вже давно звернула увагу.

Дефініція поняття "матеріальне" має тривалу історію, яка пов'язана переважно з етапами історичного розвитку природознавства і філософії. Усвідомлення наявності цієї проблеми відбулося тому, що люди, аналізуючи своє життя, дійшли висновку про його залежність від навколишнього світу, тобто про свою залежність від першооснов світу загалом.

У філософії стародавнього світу матерія розглядалася як основа світу, яка ніким не створена і ніким не може бути знищена, яка не має ні початку, ні кінця у просторі й часі.

Важливий внесок у розумінні поняття матерії був зроблений у філософії XVII-XVIII ст. На той час вона була тісно пов'язана з науковим дослідженням природи і прогресувала відповідно до потреб тодішнього виробництва. У цей період на основі даних механіки, астрономії та математики розвинуті атомістичні уявлення античних філософів.

Визнання матерії як найбільш загального початку речей, як чогось субстанційно спільного у речах - це тільки один бік визначення поняття матерії. Абсолютизуючи таке визначення, ототожнюють абстрактне поняття матерії із самою матеріальною дійсністю. Ці проблеми неможливо було розв'язати, не поєднавши об'єктивно-діалектичного і теоретико-пізнавального визначення поняття матерії. Іншими словами, філософське поняття матерії може бути визначене тільки в межах взаємовідношення "людина - світ". Тоді вона виступає філософською категорією, яка характеризує світ як об'єктивну дійсність, що подається людині суб'єктивно, існуючи незалежно від її свідомості.

Однак таке визначення матерії ні в якому разі не можна розглядати як абсолютно завершену систему. Вона є відкритою, здатною вдосконалюватися відповідно до нових досягнень світоглядної культури.

Поняття матерії з філософської точки зору виявляє насамперед таку властивість матеріальних предметів, як реальність. Матеріальне буття речей - це реальне існування, на відміну від ідеального, яке відображає існування цих предметів у нашій свідомості, у відчуттях, уявленнях і поняттях.

Проведений нами аналіз розуміння матерії дає змогу зробити висновок: матерія - це все те, що здатне існувати об'єктивно, як протилежність свідомості, яка відображає її (матерію) в ідеальних образах. Однак, щоб відбувався процес відображення, має існувати історично і конкретно визначений вияв матерії, який визначається поняттям матеріального. Якщо поняття матерії вказує на об'єктивний характер здатності відображення, то поняття матеріального - на те, що це відображення має суб'єктивну форму.

Отже, матерія - це склад, зміст, будова того чи іншого роду світобуття. Вона утворює зміст (і зміст) цієї субстанції і постає як єдність властивостей тих елементів і частин, з яких утворюється певний рід. Одночасно зв'язок властивостей матерії виражає специфічний спосіб буття або істотність такого роду речей.

Таким чином, істотність є зв'язок властивостей певної матерії, що відокремлюється у особливий рід буття. Істотність у цьому сенсі поєднує властивості основи і заснованого. Перші виступають суттєвими, а другі - несуттєвими. Суттєві й несуттєві властивості - це явища матерії як роду буття. Тому істотність характеризує певний рід буття як він є, тобто якість існування. Склад істотності (властивості і явища матерії) утворює чисельність. Тому кожна субстанція як ціле є одна істотність, яка постає також єдністю чисельного.

Матерія як субстанція таким чином стосується не тільки речей, тіл (інше тлумачення матерії – "тілесність"), але й думок, оскільки вони також мають властивості. Конкретні елементи і частини, основне і засноване, суттєве і несуттєве, істотність і явище, якість і чисельність тощо. Безпосередня матерія думання – це слова, мовлення, письмо.

Часто зустрічається твердження, що між «істотно» та «суттєво» немає жодної різниці. Таке твердження щодо тлумачення слів «істотний», «суттєвий» дається і у словниках.

Спробуємо розібратися, що може бути істотним, а що суттєвим.

За даними лексичної картотеки Інституту української мови НАН України істотними і суттєвими можуть бути зміни, ознаки, особливості, зрушення, питання, вади, недоліки, резерви. Істотною й суттєвою може бути різниця, допомога і т. ін.

Прикметники істотний і суттєвий входять до синонімічного ряду, який продовжують ще такі слова, як: сутній, присутній, вагомий, важливий, головний, основний, значний, необхідний, кардинальний тощо. Без сумніву синонімічними є прислівники «істотно» і «суттєво». Сучасна мовна практика надає перевагу слову істотно, подекуди обмежуючи синонімічний вислів суттєво. Російський вислів «существенным образом» здебільшого перекладається - істотно.

Ми вважаємо, що це є неправильно. Відмінність все таки існує. Полягає вона у тому, що «істотно» стосується розміру змін або порівнянь, тобто кількісних показників, а «суттєво» - суті або змісту цих змін або порівнянь, тобто якісних показників.

Наприклад, вислів: «виробництво сталі на металокombінаті зросло із 200 000 т до 350 000 т на рік». Питання, як воно зросло істотно чи суттєво? На нашу думку, істотно. Оскільки за суттю металокombінат залишився тим самим підприємством і випускає ту ж саму продукцію, тільки обсяги її значно зросли.

Інший вислів: «унаслідок перепрофілювання виробництва металокombінату на випуск товарів народного споживання номенклатура його продукції зазнала серйозних змін». Які зміни тут сталися: істотні чи суттєві? Вважаємо, що суттєві, оскільки виробництво стало іншим за своєю суттю, хоча обсяги виробництва (та відповідних фінансових надходжень) могли залишитися незмінними.

Отже, «суттєво» позначає те, що стосується «суті» справи, тобто того, що одну річ/явище якісно відрізняє від іншої речі/явища. Водночас «істотно» характеризує кількісні або інші властивості речі/явища, що не стосуються їх суті.

Цілком природно звучатиме фраза: «білий колір суттєво різниться від чорного» - тому, що це стосується суті кольорів, їхньої якості і відрізняє один колір від іншого. Фраза: «білий колір істотно різниться від чорного» є некоректною тому, що таке слововживання не надає слухачеві розуміння різниці між кольорами саме за їхньою суттю.

Так само, цілком природно звучатиме фраза: «між місячними доходами у 800 грн та 10000 грн є істотна різниця» - тому, що ми маємо справу з тим самим предметом порівняння і він різниться лише своїми вражаючими розмірами.

Однак нелогічно звучатиме фраза: «між місячними доходами у 800 грн та 10000 грн є суттєва різниця», оскільки за суттю тут різниці якраз і немає бо і 800 грн є доходом і 10000 грн теж дохід. Різниця в такому випадку є лише у розмірах доходу.

Якщо ж ми порівнюємо ситуацію, коли одному працівникові зарплату видають продукцією комбінату (наприклад, цукром), а іншому - виплачують грошима, отут якраз і буде доречним слово «суттєво», а не «істотно». У такому випадку нас цікавить насамперед різниця у формі оплати, а не в її розмірі.

Отже, істотно та суттєво – синоніми, але вони при цьому не є цілковито тотожні. Їм притаманні певні смислові нюанси і полягають вони у тому, що «суттєво» стосується суті речей (це, до речі, очевидно і із самого слова), а «істотно» такого прямого відношення до суті не має.

Таким чином, якщо слово насамперед вказує на домінуючу ознаку (на суть), то це – «суттєво». У цьому випадку інші можливі ознаки є для нього вторинними, а його синонім – «істотно» - може бути більш пристосованим для акцентування саме тих ознак, які для першого слова є вторинними.

Це також простежується і у словосполученнях «істотний момент» і «суттєвий момент».

Наприклад: «суттєвим моментом є те, що постійні витрати змінюються не пропорційно до обсягу виробництва. З іншого боку, змінні витрати змінюються безпосередньо залежно від обсягу випуску»; «істотними моментами, що характеризують економіку цієї країни є зростання продуктивності праці і перерозподіл робочої сили у зв'язку зі зміною структури економіки».

Отже, враховуючи вищепераховані характеристики понять «матеріальність», «істотність», «суттєвість» і відмінності в них, вважаємо, що найбільш коректно в аудиті використовувати термін «суттєвість». Це поняття тісно пов'язане із принципом повного розкриття: інформація вважається розкритою, коли відтворено всі суттєві деталі цієї інформації. Водночас так звані «несуттєві» елементи, операції та події не виокремлюються у фінансовій звітності, а, відповідно, інформація, що вважається бухгалтерами несуттєвою, не розкривається інвесторам, кредиторам та іншим користувачам фінансової звітності. Тобто це стосується якісної сторони інформації, а значить не є суттєвим.

Вимоги стосовно правильності та достовірності відображення облікової інформації у фінансових звітах ставилися з моменту їх виникнення. Питання повного висвітлення інформації у фінансовій звітності почали підніматися лише на початку ХХ ст. одним з видатних італійських вчених П'єро д'Альвізе (1934 р.). Своє вчення, назване ним логісмологією, він втілює у восьми загальних принципах, серед яких окреслив принцип відносної повноти: «Обсяг облікової інформації залежить від мети, що стоїть перед бухгалтером. Він повинен провести адміністрацію між Сциллою надлишкових даних та Харибдою інформаційних вакуумів» [1, с. 232]. Слід зауважити те, що принцип повного висвітлення реалізується через суттєвість.

Поняття суттєвості в бухгалтерському обліку та аудиті досліджується вітчизняними і закордонними вченими вже досить тривалий час, але досі залишається проблематичним для практикуючих бухгалтерів, оскільки вимагає розробки більш конкретних критеріїв для запобігання суб'єктивним рішенням.

В економічній літературі і міжнародній практиці обліку суттєвість розглядають як: принцип бухгалтерського обліку [2, с. 168-169]; вимогу до фінансової звітності [3, с. 158-159]; якісну характеристику фінансових звітів [4, с. 25-26; 5, с. 29-30].

Авторитетними органами США у сфері бухгалтерського обліку, такими, як Рада зі стандартів бухгалтерського обліку (Financial Accounting Standard Board — FASB), Комісія з цінних паперів та бірж США (Securities and Exchange Commission — SEC), Головне контрольно-ревізійне управління США (General Accounting Office — GAO), Американський інститут сертифікованих громадських бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accountants — AICPA), а на міжнародній арені — Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Committee — IASC) роз'яснено поняття «суттєвість». Так у Стандарті фінансового обліку № 2 «Якісні характеристики бухгалтерської інформації» (FAS 2) суттєвість визначається як величина пропуску або викривленого розкриття бухгалтерської інформації, яка за супутніх обставин робить ймовірним зміну економічного рішення, прийнятого зацікавленими користувачами на основі цієї інформації [6].

За цим визначенням, тільки користувач фінансових звітів має право визначити рівень суттєвості інформації. Оскільки фінансова звітність має досить широке коло користувачів, кожен з них має різне уявлення про рівень суттєвості. Так для наявних інвесторів компанії суттєвою є інформація про результати діяльності підприємства, динаміку прибутку і реальність активів. Для потенційних інвесторів суттєвою буде інформація про фінансову стійкість підприємства, зміну попиту на вироблену продукцію, рентабельності вкладень і реальності інвестиційних проектів.

Комісія з цінних паперів і бірж США пояснює суттєвість так: «Термін «суттєвість», характеризуючи вимоги до подання інформації щодо будь-якого об'єкта, обмежує необхідну інформацію до тих питань, про які необхідно проінформувати інвестора» [7].

Стандарт бухгалтерського обліку № 1031 «Суттєвість», прийнятий Австралійською Радою зі стандартів бухгалтерського обліку у 2004 році, дає таке визначення суттєвості: «Пропуск або викривлення елементів є суттєвим, якщо вони можуть, індивідуально або у сукупності, вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від розміру та характеру неподання або викривлення, виходячи із супутніх обставин. Розмір або характер елементу або поєднання того й іншого може бути визначальним фактором» [8].

Відповідно до Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів, затвердженої Радою МСБО у квітні 2001 р., у п. 30 зазначено, що «інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від обсягу статті та помилки, допущеної за певних обставин у зв'язку з пропуском чи неправильним відображенням. Отже, суттєвість скоріше є певним порогом або критерієм відсікання, а не основною якісною характеристикою, яка повинна бути притаманна інформації, щоб вона стала корисною» [9, с. 30]. Це визначення збігається з визначенням, наведеним у Законі України «Про аудиторську діяльність» [10] та у Міжнародних стандартах аудиту, надання впевненості та етики [11]. Повніше визначення суттєвості наведено у п. 11 МСБО № 1 «Подання фінансових звітів» і в п. 5 МСБО № 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», а саме: «...пропуск або викривлення статей є суттєвими, якщо вони можуть (окремо чи в сукупності) вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від розміру та характеру пропуску чи викривлення, що оцінюються за конкретних обставин. Розмір або характер статті, або їх поєднання, можуть бути визначальним чинником» [9, с. 665, 770]. При цьому не має значення, чи викривлення звітності було навмисним або ненавмисним. Головне – який розмір цього викривлення, що спричинило помилкові висновки або помилкові рішення кваліфікованого користувача.

Згідно з Інструкцією про порядок формування показників бухгалтерської звітності, затвердженою Постановою Міністерства фінансів Республіки Білорусь від 17.02.2004 року № 16, «показник вважається суттєвим, якщо його не розкриття може вплинути на економічні рішення зацікавлених користувачів, що

приймаються на основі звітної інформації. Рішення організацією питання, чи є даний показник суттєвим, залежить від оцінки показника, його характеру, конкретних обставин виникнення» [12]. А визначення, наведене у Рекомендаціях з визначення рівня суттєвості в аудиті [13], аналогічне тому, що наведене у FAS № 2.

Відповідно до Російського положення бухгалтерського обліку «Виправлення помилок у бухгалтерському обліку та звітності» 22/2010 «помилка визнається суттєвою, якщо вона окремо або у сукупності з іншими помилками за один і той самий період може вплинути на економічні рішення користувачів, що приймаються на основі бухгалтерської звітності, складеної за цей звітний період» [14].

В Україні сутність понять «суттєвість» та «суттєва інформація» викладено у П(С)БО 1 [15] та Листі Мінфіну «Про суттєвість у бухгалтерському обліку» [16], згідно з якими суттєвість — це характеристики облікової інформації, які визначають її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності.

Наведені дефініції суттєвості, як можна зауважити, аналогічні за змістом, але не дають бухгалтерам практичної відповіді на питання, яким чином слід її застосовувати. Вони лише визнають, що розгляд окремої інформації як суттєвої чи несуттєвої відображає професійне судження (думку) бухгалтера, який складає цю звітність, або аудитора, який її підтверджує. Це означає, що аудитори повинні прийняти переконливу та логічну форму судження щодо рівня суттєвості.

У кожному конкретному випадку вибір тих чи інших рахунків, статей та показників залежить від якісних та кількісних характеристик бухгалтерської інформації. При цьому можуть використовуватися як підсумкові, так й усереднені показники поточного року, а також значення фінансових показників попередніх років, але із урахуванням динаміки їх зміни.

Основна проблема визначення і застосування порогу суттєвості полягає у відсутності єдиного критерію суттєвості на міжнародному рівні. Дослідження іноземних та вітчизняних джерел свідчать, що зазвичай рівень суттєвості як в аудиті, так і при розкритті інформації фінансової звітності встановлюють у 5 %.

Хочеться підкреслити, що суттєвість завжди визначається за сукупністю кількісних і якісних параметрів. Тому її визначення не може бути зведене до фіксованого відсоткового значення по одному показнику, наприклад, 5 % від валюти балансу. Стаття, несуттєва за одним базисом, може виявитися суттєвою за іншим параметром. Наприклад, майно, що здається в оренду, може бути незначним за своєю балансовою вартістю, але при цьому приносити у формі орендної плати значну частку прибутку підприємства. У такому випадку дохідні вкладення в матеріальні цінності повинні бути винесені в окрему статтю бухгалтерського балансу, незважаючи на відносно невелике кількісне значення показника цієї статті.

При визначенні суттєвості необхідно розглядати потенційних користувачів фінансової звітності. Зокрема, таких користувачів, як фіскальну службу. Наприклад, у балансі (Звіт про фінансовий стан) у групі статей «Основні засоби» окремі статті, що відображають об'єкти основних засобів, не прийняті до обліку в якості таких засобів, зокрема такі, як незавершене будівництво. На наш погляд, їх слід відокремлювати незалежно від їх кількісного значення. Вартість прийнятих до обліку основних засобів формує податкову базу з податку на майно, а для її розрахунку поняття суттєвості в принципі є неприйнятним.

Деталізація інформації за статтями тісно пов'язана з використанням терміну «інші». Складність цього питання полягає в тому, що термін «інші» використовується в бухгалтерському обліку у двох різних значеннях - як синонім понять: «нестандартне», «несуттєве». Для адекватного застосування цього терміна необхідно чітко розуміти, яке саме значення йому надається в кожній конкретній ситуації. Синонімом «нестандартного» термін «інші» може слугувати в тих випадках, коли мова йде про класифікацію об'єктів бухгалтерського обліку. Якщо ж мова йде про найменування окремої статті звіту, що вноситься до складу звітності, термін «інші» може використовуватися тільки як синонім поняття «несуттєве».

За статтями «інші» неприпустимо вносити до їх складу дані про окремі активи, зобов'язання, доходи, витрати, господарські операції, які є суттєвими для розуміння результатів діяльності організації.

Якщо говорити про найменування групи статей «Інші необоротні активи» у формі бухгалтерського балансу (Звіту про фінансовий стан), то необхідно розуміти, що тут термін «інші» використовується як синонім поняття «нестандартні». Ця назва означає необоротні активи, не внесені до зазначених вище груп статей.

Коли підприємство подає в бухгалтерському балансі (Звіті про фінансовий стан) рядок, називаючи його «Інші необоротні активи», воно може використовувати термін «інші» тільки як синонім поняття «несуттєві». Це означає, що в суму по рядку з такою назвою бухгалтер не повинен вносити суттєвий показник, незважаючи на те, що він не був внесений в інші групи статей необоротних активів. Такий нестандартний, але суттєвий показник повинен бути зазначений окремим рядком бухгалтерського балансу (Звіту про фінансовий стан). Назву рядка підприємство може давати самостійно: так, щоб зміст

показника був зрозумілим користувачеві фінансової звітності. Наприклад, «Інвестиції у твори мистецтва».

При визначенні, деталізації і найменуванні показників доцільно виходити із сутності відображеного активу, характеру і умов діяльності підприємства, необхідності забезпечити подання у звітності об'єктивної та корисної інформації. Зокрема, важливо, щоб найменування показника було зрозумілим для користувача фінансової звітності.

Підсумовуючи вищенаведене, можна зазначити, що підготовку фінансової звітності не можна зводити до механічного заповнення готових шаблонів. У кожного підприємства свої показники. Якщо звітність всіх організацій звести до єдиного шаблону, то вона перестане бути фінансовою звітністю в її класичному розумінні.

Висновки та перспективи подальших розвідок

Спираючись на матеріали дослідження, можна зробити висновок, що термін «суттєвість» є найбільш вдалим і коректним для характеристики поняття суттєвості в бухгалтерського обліку та аудиту на протигагу термінам «матеріальність» або «істотність».

Через подвійний вплив кількісних та якісних факторів концепцію суттєвості важко застосовувати у роботі і намагання встановити єдиний узгоджений стандарт є марним. Крім того, поняттю суттєвості притаманний значний суб'єктивізм: те, що один аудитор вважає суттєвим, інший може оцінити як незначну інформацію.

Таким чином, попри те, що в Україні визначено орієнтовні критерії суттєвості щодо окремих об'єктів обліку, у повсякденній практиці аудиторів використовують якісні характеристики та професійні судження, засновані на чинній практиці бухгалтерського обліку і аудиту. Тому можна рекомендувати аудиторам бути більш інноваційними та застосовувати нетрадиційні способи, що з'являються у результаті введення нових методик, правил та інструкцій з бухгалтерського обліку та аудиту.

Список літератури

1. Соколов, Я. В. *История развития бухгалтерского учета [Текст] / Я. В. Соколов.* – М. : Финансы и статистика, 1985. – 367 с.
2. Бутинець, Ф. Ф. *Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах [Текст] : навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит” / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горецька.* – Житомир: Рута, 2002. – 544 с.
3. Волков, Д. Л. *Финансовый учет: теория, практика, отчетность организации [Текст] : учеб. пособие / Д. Л. Волков.* – СПб. : Издат. дом С.-Петербур. гос. ун-та, 2006. – 640 с.
4. *Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 [Текст] / Перекл. з англ. за ред. С. Ф. Голова.* – І частина. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – 1304 с.
5. *Фінансовий облік [Текст]: підручник / С. Ф. Голова, В. М. Костюченко, І. Ю. Кравченко, Г. А. Ямборко.* – К. : Лібра, 2005. – 976 с.
6. *Financial Accounting Standards Board (FASB) «Qualitative Characteristics of Accounting Information», Statement of Financial Accounting Concepts No. 2.* Stamford, CT: FASB. — 1980.
7. Ahmad, H. Juma'h. *The implications of materiality concept on accounting practices and decision making // Revista Empresarial Inter Metro / Inter Metro Business Journal Spring.* — 2009. — Vol. 5 — № 1 — p. 22—37.
8. *Accounting standard AASB 1031 «Materiality»: Australian Accounting Standard Board.* — 2004: [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www.aasb.com.au.
9. *Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов, О. О. Зеніна, О. В. Гук, С. Г. Біндер.* – К.: Фенікс, 2011. – 842 с.
10. *Закон України "Про аудиторську діяльність" від 14.09.2006 р. № 140-V.* – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
11. *Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. Видання 2007 року [пер. з англ. О. В. Селезньова, О. Л. Ольховікової, О. В. Гук, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківської та О. С. Кулікова].* - К. : Аудиторська палата України, 2007.- 1172 с.
12. *Инструкция о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности: Утверждена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 17.02.2004 г. № 16 [Електронний ресурс].* — Режим доступу: <http://www.lawbelarus.com/repub/sub08/tehb5460.htm>.
13. Попель, О. Ю. *Аналитические процедуры и их значение в аудите. [Електронний ресурс - Аудит. Ру «Все для бухгалтера и аудитора» - Аудиторская компания «Эдиктум»]* // <http://www.audit.ru/articles/article12.html>. Розмір: 21174 bytes — Fri, Aug 31/2001 г. — Режим доступу: відкритий.

-
14. Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бух-галтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010): Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28.06.2010 г. № 63н [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.eg-online.ru /document/regulatory/107538>.
 15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” // Національні стандарти в бухгалтерському обліку. Питання використання / – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
 16. Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності [Текст] : лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 р., № 04230-04108 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. -№ 8. – С. 59-60.

References

1. Sokolov, Ja. V. (1985). *Istorija razvitija buhgalterskogo ucheta*. Moscow : Finansy i statistika.
2. Butynets, F. F. & Horetska, L. L. (2002). *Bukhhalterskyi oblik u zarubizhnykh krainakh*. Zhytomyr: Ruta.
3. Volkov, D. L. (2006). *Finansovyj uchet: teorija, praktika, otchetnost' organizacii*. SPb. : Izdat. dom S.-Peterb. gos. un-ta.
4. *Mizhnarodni standarty finansovoi zvitnosti 2004*. (2005). Kyiv: Federatsiia profesiinykh bukhhalteriv i audytoriv Ukrainy.
5. Holov, S. F., Kostiuchenko, V. M., Kravchenko, I. Yu., Yamborko, H. A. (2005). *Finansovyi oblik*. Kyiv : Libra.
6. Financial Accounting Standards Board (FASB) «Qualitative Characteristics of Accounting Information», *Statement of Financial accounting Concepts No. 2*. (1980). Stamford, CT: FASB.
7. Ahmad, H. Jumah. (2009). *The implications of materiality concept on accounting practices and decision making*. *Inter Metro Business Journal Spring*, 5(1), 22-37.
8. *Accounting standard AASB 1031 «Materiality»*: Australian Accounting Standard Board. (2004). Retrieved from: www.aasb.com.au.
9. Olkhovikova, O. L., Seleznov, O. V., Zienina, O. O., Hyk, O. V., Binder, S. H. (2011). *Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh*. Kyiv : Feniks.
10. *Zakon Ukrainy "Pro audytorsku diialnist" vid 14.09.2006. # 140-V*. (2006). Retrieved from: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
11. *Mizhnarodni standarty audytu, nadannia vpevnenosti ta etyky. Vydannia 2007 roku*. (2007). Kyiv : Audytorska palata Ukrainy.
12. *Instrukcija o porjadke formirovanija pokazatelej buhgalterskoj otchetnosti: Utverzhdena postanovleniem Ministerstva finansov Respubliki Belarus' 17.02.2004. № 16*. (2004). Retrieved from: <http://www.lawbelarus.com/repub/sub08/texb5460.htm>.
13. Popel', O. Ju. (2001). *Analiticheskie procedury i ih znachenie v audite*. Retrieved from: <http://www.audit.ru/articles/article2.html>.
14. *Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Ispravlenie oshibok v buh-galterskom uchete i otchetnosti» (PBU 22/2010): Utverzhdeno prikazom Ministerstva finansov Rossijskoj Federacii ot 28.06.2010. № 63n*. (2010). Retrieved from: <http://www.eg-online.ru /document/regulatory/107538>.
15. *Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 1 "Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti". Natsionalni standarty v bukhhalterskomu obliku. Pytannia vykorystannia (n.d)*. Retrieved from: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
16. *Pro suttevist u bukhhalterskomu obliku i zvitnosti: lyst Ministerstva finansiv Ukrainy vid 29.07.2003., # 04230-04108*. (2003). *Bukhhalterskyi oblik i audit*, 8, 59-60.

Стаття надійшла до редакції 01.11.2014 р.